COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2013/13 - L'emploi du compte de liaison entre une société étrangère et sa succursale belge

Avis du 4 septembre 2013[1]

I. Introduction
II. Obligation de publication
III. Présentation des comptes annuels internes d'une succursale belge
IV. Capital souscrit
V. Affectation des résultats de la succursale
VI. Exemple

I. Introduction

1. Pour le traitement comptable des opérations effectuées entre un siège et sa succursale[2], la Commission renvoie en premier lieu à son avis 172/1 Intégration des comptes d'une succursale étrangère[3]. Le présent avis vise à préciser le fonctionnement du compte de liaison entre une succursale belge et son siège étranger.

II. Obligation de publication

2. Une société de droit étranger est tenue de publier ses comptes annuels et, le cas échéant, ses comptes consolidés en Belgique, lorsqu'elle dispose d'une succursale en Belgique (articles 81, 82, 83 et 107 du Code des sociétés, ci-après: C.Soc.). Cette publication est effectuée par le dépôt des comptes auprès de la Banque Nationale de Belgique, dans la forme sous laquelle ces comptes ont été établis, contrôlés et publiés selon le droit de l'État dont la société relève.

3. Une société étrangère est tenue d'établir pour sa succursale belge des comptes annuels internes distincts. Cette obligation découle d'une lecture conjointe de l'article 1er, alinéa 2 et de l'article 9 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises. Depuis 1991, cette obligation de publication de ces comptes annuels distincts a été supprimée.

4. Lorsqu'il s'agit de la succursale d'une personne morale étrangère non dotée d'une forme juridique entraînant, en Belgique, une obligation de publication, cette personne morale étrangère n'est pas tenue au dépôt de ses comptes annuels en Belgique[4]. En revanche, lorsque l'entité étrangère ne serait pas tenue de déposer ses comptes dans son pays d'origine, mais qu'eu égard à sa forme juridique, celle-ci ne saurait pas prétendre à être exemptée de l'obligation de publication en Belgique, elle est tenue à publier ses comptes en Belgique.

III. Présentation des comptes annuels internes d'une succursale belge

5. Comme précisé par l'avis 172/1 Intégration des comptes d'une succursale étrangère, le compte de liaison entre un siège et sa succursale présente une fonction différente pour dans le chef du siège et de sa succursale. Du point de vue d'un siège belge, le compte de liaison présente plutôt le caractère d'un compte d'attente. Dans sa comptabilité, le siège belge procédera périodiquement à l'inscription des opérations de sa succursale. Ceci implique qu'en principe il inclura toutes les opérations de la succursale dans sa propre comptabilité et qu'ensuite toutes les opérations entre le siège et ses succursales seront éliminées. Après l'inscription périodique au sens susvisé, les comptes annuels du siège ne présenteront plus de compte d'attente.

6. Dans le cas d'une succursale belge, toutes les opérations enregistrées entre la succursale et son siège étranger, seront traduites dans les comptes annuels internes de la succursale. En effet, la comptabilité de la succursale ne subira aucune correction du chef des opérations effectuées entre la succursale et son siège étranger. Dans les comptes de la succursale, le compte de liaison fonctionne généralement comme un compte courant et traduit les ressources mises à la disposition de la succursale par le siège, soit au titre de financement durable de son infrastructure, soit pour ses besoins courants de trésorerie. Dans la comptabilité de la succursale, le compte de liaison peut présenter un solde tant débiteur que créditeur.

7. Lorsque le compte courant présente un solde créditeur à la date d'inventaire, ce solde peut être inscrit dans les comptes annuels internes de la succursale belge, soit au compte 489 Autres dettes diverses; soit au compte 179 Dettes diverses; soit au compte 100 Capital souscrit. Dans ce cas, il s'indique d'adapter l'intitulé de ces comptes, par exemple, comme suit:

489	Dettes internes envers le siège
179	Dettes internes envers le siège
100	Moyens propres mis durablement à disposition par le siège

8. Lorsque le compte courant présente un solde débiteur, notamment lorsque la succursale belge détient une créance sur le siège étranger, ce solde débiteur constitue un élément d'actif de la succursale belge. De l'avis de la Commission, et par analogie avec les créances sur les entreprises liées, le traitement le plus indiqué pour cette créance sur le siège étranger est son inscription au compte 2810 Créances en comptes. Dans ce cas également, il conviendrait de donner à ce compte un intitulé plus approprié, par exemple 2810 Créances internes envers le siège.

IV. Capital souscrit

9. En ce qui concerne les moyens mis à disposition par le siège étranger, la question se pose de savoir comment déterminer, au niveau des comptes annuels internes, les montants à inscrire au compte 100 Capital souscrit et ceux à reprendre sous un compte de dettes.

10. En ce qui concerne l'emploi de la rubrique du passif I.A. Capital souscrit, l'article 95, § 2 de l'arrêté royal portant exécution du code des sociétés (ci-après: AR C.Soc.) prévoit qu'on entend, pour des succursales, par capital souscrit, les moyens propres affectés durablement par la personne physique à l'activité de son entreprise ou par l'entreprise étrangère à l'activité de ses succursales en Belgique, dans la mesure où ces moyens propres ne résultent pas de bénéfices mis en réserve ou reportés et inscrits sous les rubriques IV. et V. L'intitulé du poste Capital souscrit est adapté en conséquence.

11. La Commission fait observer que, pour une succursale, la définition de la rubrique capital souscrit est peu appropriée puisqu'elle fait présumer que les fonds propres de la succursale comporteraient également des résultats réservés ou reportés, ce qui n'est pas le cas.

Le recours à ce type de compte de réserve peut, par exemple, avoir pour objet de satisfaire à la condition d'intangibilité visée à l'article 190 du Code des impôts sur les revenus 1992.

12. Lors de l'établissement des comptes annuels internes de la succursale belge, il appartient à l'organe d'administration de déterminer le montant des moyens propres de l'entreprise étrangère qui sont mis durablement à la disposition de la succursale. Quant aux moyens de l'entreprise étrangère mis à la disposition de la succursale belge, une distinction est dès lors opérée entre :

- les moyens propres affectés durablement par l'entreprise étrangère à l'activité de ses succursales ou sièges d'opérations en Belgique ; et
- les moyens propres autres que ceux qui sont mis durablement à disposition par l'entreprise étrangère. Ces positions créditrices du siège étranger sur sa succursale sont généralement des positions à court terme et sont dès lors généralement enregistrées sur un compte courant.

V. Affectation des résultats de la succursale

13. Le fait que le résultat de la succursale est réalisé au nom et pour compte du siège fait présumer que l'affectation d'un résultat au niveau de la succursale est limitée. En effet, l'affectation ou l'imputation du résultat de la succursale ne peut être effectuée que pour le compte du siège. Sous l'angle comptable, les comptes 694 et 794 sont utilisés à cet effet, moyennant adaptation de leur intitulé. Comme observé ci-avant, la Commission estime que la définition de la rubrique Capital souscrit peut faire présumer que les fonds propres de la succursale comporteraient également des résultats réservés ou reportés, ce qui n'est strictement parlant pas le cas. On peut l'éviter par exemple lorsque l'affectation du résultat au niveau du siège est opérée par l'utilisation du compte courant au lieu du compte 14 Bénéfice reporté.

VI. Exemple

14. Une entreprise étrangère a créé une succursale belge. Lors de la création de cette succursale, un montant de 1.000 est versé sur un compte courant belge. Ce montant est mis durablement à la disposition de la succursale belge.

Écriture dans le chef de la succursale belge

5500	Établissements de crédit: comptes courants			1.000	
	à	100	Moyens propres mis durablement à disposition par le siège		1.000

Au cours de l'exercice, la succursale a effectué les opérations suivantes:

Il y a eu prestation de service au profit du siège pour un montant de 30 imputé en interne au siège. Par ailleurs, la succursale a acheté au siège étranger des biens pour un montant de 500. La succursale a vendu ces biens à un tiers pour un montant de 600. Dans un souci de simplicité, on suppose dans le présent exemple que la succursale n'a pas effectué d'autres opérations. Les effets au niveau de la tva ne sont pas non plus pris en considération.

Écritures en cours d'exercice dans le chef de la succursale belge

2810	Créances internes envers le siège			30	
	à	70	Chiffre d'affaires		30
60	Achats de marchandises			500	
	à	489	Dettes internes envers le siège		500
400	Créances commerciales			600	
	à	70	Chiffre d'affaires		600

Opérations d'inventaire dans le chef de la succursale belge

À la date d'inventaire il s'avère qu'une position débitrice ainsi qu'une position créditrice entre la succursale et le siège sont reprises dans la comptabilité. Sous l'angle comptable, une seule position de dette existe à concurrence du solde. Pour cette raison, l'écriture suivante sera passée dans le chef de la succursale :

489	Dettes internes envers le siège			30	
	à	2813	Créances internes envers le siège		30

L'emploi du compte 14 Résultat reporté, permet de suivre le résultat réalisé par la succursale. En fait, le compte 14 Résultat reporté de la succursale présente également les caractéristiques d'un compte de liaison avec le siège, et le montant repris sous ce compte représente une dette interne envers le siège.

<u>Première option : comptabilisation comme résultat reporté</u>

694	Résultat reporté			130	
	à	14	Résultat reporté		130

Bilan en fin d'exercice

Actifs			Passifs		
55	Banque	1.000	100	Moyens propres mis durablement à disposition par le siège	1.000
400	Créances commerciales	600	14	Résultat reporté	130
			489	Dettes internes envers le siège	470

<u>Deuxième option : comptabilisation comme dette interne envers le siège</u>

694	Résultat reporté			130	
	à	489	Dette interne envers le siège		130

Bilan en fin d'exercice

Actifs			Passifs		
55	Banque	1.000	100	Moyens propres mis durablement à disposition par le siège	1.000
400	Créances commerciales	600	489	Dettes internes envers le siège	600

15. La Commission estime que le traitement développé ci-dessus correspond à la définition actuelle du contenu de la rubrique I.A. Capital souscrit pour (les personnes physiques et) les succursales en Belgique d'entreprises de droit étranger, telle que reprise dans l'article 95, § 2, I. A, 1er alinéa, e) de l'AR C.Soc.

16. La Commission estime toutefois que la formulation actuelle dans l'article 95, § 2, I. A, 1er alinéa, e) de l'AR C.Soc. est peu appropriée et, à l'occasion d'une modification future de l'AR C.Soc., elle proposera d'adapter le texte de l'article 95, § 2, I. A, 1er alinéa, e) comme suit: « e) en ce qui concerne les personnes physiques et les succursales en Belgique d'entreprises de droit étranger, le compte de liaison contenant respectivement le patrimoine de l'exploitant et du siège. » Cette adaptation aura pour effet que ce compte fonctionnera, pour une succursale, comme la liaison entre la succursale et le siège. Il va de soi que, pour les besoins d'un suivi interne, chaque entreprise pourra décomposer à son gré ce compte de liaison en sous-comptes.

1. Le présent avis a été établi après la publication à la consultation publique d'un projet d'avis sur le site de la CNC au 29 mai 2013.
2. Pour une définition de la notion succursale, voir l'avis 1/5 Succursales et sièges d'opérations en Belgique d'entreprises de droit étranger – Notion (Bull. CNC, n° 3, juillet 1978, 12).
3. Bull. CNC, n° 35, octobre 1995, 18-39.
4. En application de l'article 18 de l'arrêté royal du 4 août 1996 relatif au bilan social (MB 30 août 1996), la succursale sera toutefois tenue de publier et déposer un bilan social.